GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **29913 C**
Inscrit le 28 février 2012

Audience publique du 28 juin 2012

Appel formé par
Madame ... ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif
du 18 janvier 2012 (n° 28788 du rôle)
en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29913C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 28 février 2012 par Maître Pol URBANY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Diekirch, en nom et pour compte de Madame ... ..., demeurant à L…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 18 janvier 2012 suite à un recours de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2011 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 23 mars 2012 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 avril 2012 au nom de l'appelante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pol URBANY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 juin 2012.

Par courrier du 18 novembre 2010, le préposé du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes informa Madame ... ... de ce que sa demande d'une imposition par voie d'assiette, intitulée « *demande en remboursement d'impôts* », visant l'année d'imposition 2008 ne pouvait plus être considérée au motif qu'elle aurait

été introduite tardivement.

Par courrier du 29 janvier 2011, la société ... s.à r.l., ci-après *« la société ... »*, représentée par Monsieur ... ..., expert-comptable, introduisit pour compte de Madame ... devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, une réclamation à l'encontre de la prédite décision du 18 novembre 2010 du préposé du bureau d'imposition ....

Suivant une décision du 11 mai 2011 (n° C 16469), le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée.

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2011, la société ..., représentée par son gérant unique Monsieur ... ..., introduisit au nom de Madame ... un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 11 mai 2011.

Par jugement du 18 janvier 2012, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable pour défaut de mandat valable dans le chef de la société ..., dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna Madame ... aux frais de l'instance.

Pour ce faire, les premiers juges firent référence à l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, ci-après *« la loi du 10 août 1991 »*, tel que modifié plus particulièrement par l'article 109 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le tribunal rappela que si ledit article 2 n'imposait certes pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial, ni ne spécifiait la forme dudit mandat, il était néanmoins requis, si l'existence d'un tel pouvoir est - comme en l'espèce - contestée, que le mandat du représentant professionnel autre que l'avocat ressorte d'une procuration écrite à soumettre ensemble avec les autres pièces du dossier au greffe du tribunal administratif.

Sur ce, le tribunal cita les termes d'une procuration datée au 29 janvier 2011 dont faisait état Madame ... (*« La soussignée ... ...* (…) *donne par la présente procuration la société ... s.à r.1., société à responsabilité limitée, avec siège à L-..., représentée par son gérant Monsieur ... ..., expert-comptable, afin d'accomplir toutes les formalités fiscales au nom de la soussignée et d'agir en tant que mandataire auprès des autorités fiscales pour toutes déclarations, négociations, contestations ou réclamations et ceci relativement à ses revenus de l'exercice d'imposition 2008. »*) pour retenir que ledit mandat avait pour objet l'accomplissement de « *toutes formalités fiscales* » et l'agissement en tant que mandataire « *auprès des autorités fiscales* » pour des « *déclarations* », « *négociations* », « *contestations* » ou « *réclamations* » et était partant limité à l'accomplissement de démarches administratives, précontentieuses, mais ne couvrait pas l'introduction d'un recours contentieux.

Le tribunal en conclut que si le mandat produit par Madame ... était certes suffisant pour conférer pouvoir à la société ... pour introduire en son nom et pour son compte une réclamation auprès du directeur, il n'était cependant pas de nature à conférer pouvoir à cette société pour introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif et déclara en conséquence ledit recours irrecevable.

Le 28 février 2012, Madame ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 18 janvier 2012.

A l'appui de son appel, elle se réfère à l'article 2, paragraphe 2, alinéa 1er, précité de la loi du 10 août 1991 et soutient que ledit article n'imposerait pour la régularité et la validité d'un recours contentieux introduit par un expert-comptable qu'une seule condition, à savoir que celui-ci, de même qu'un réviseur d'entreprises, soit dûment autorisé à exercer sa profession. Plus particulièrement, aucun texte légal n'imposerait au justiciable de rédiger et de signer une procuration au moment de l'introduction du recours ou ultérieurement, l'article 2, paragraphe 2, alinéa 1er de la loi du 10 août 1991 mettant, en matière de recours fiscal, les avocats et experts-comptables sur un parfait pied d'égalité. Partant, en matière fiscale, un recours contentieux pourrait être introduit par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises sans que celui-ci ne doive disposer d'une procuration spéciale écrite et sans que celle-ci ne doive être déposée à l'appui de ce recours, de sorte que ce serait à tort que les premiers juges ont déclaré son recours de première instance irrecevable.

Elle estime que sa vision des choses serait encore confirmée par les travaux préparatoires à la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et notamment par l'avis du Conseil d'Etat n° 4326/02 du 9 février 1999 ayant conduit à la suppression de l'article 61 de la version initiale de la proposition de loi portant règlement de procédure *(« sera jointe à la requête sous peine d'irrecevabilité, dans le cas, où la requête est introduite par mandataire, la preuve du pouvoir spécial du mandataire, s'il n'est avocat inscrit à la liste I ou II des tableaux dressés annuellement par les conseils des ordres des avocats »*), la haute corporation ayant estimé dans ledit avis que *« à partir du moment où le législateur admet comme mandataires des personnes autres que les avocats, il y a lieu de les traiter de la même manière. Il ne semble pas défendable de soumettre les requêtes introduites par les non-avocats à d'autres règles procédurales ».*

Madame ... soutient ensuite que le jugement entrepris violerait l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) au motif que la confiance légitime que le justiciable a le droit d'avoir dans un texte légal, à savoir l'article 2 de la loi du 10 août 1991, aurait été trompée dans le cas d'espèce.

L'appelante demande encore acte *« que préalablement à l'introduction de la requête introductive d'instance du 24 juin 2011, elle a donné mandat à la société à responsabilité ... sàrl, représentée par son gérant Monsieur ... ..., expert-comptable, pour introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif contre la décision du Directeur de l'administration des contributions directes du 11 mai 2011 ayant rejeté comme non*

fondée sa réclamation introduite contre la décision de refus d'une imposition par voir d'assiette pour l'année 2008 ».

Finalement, l'appelante a encore fait déposer en date du 5 juin 2012 au greffe de la Cour administrative un écrit rédigé de sa main, daté au 31 mai 2012, de la teneur suivante :

« *CONFIRMATION ECRITE DE MANDANT AD LITEM / MANDAT SPECIAL*

Je soussignée ... ... (N°.... ....),
demeurant à L-…,

confirme par la présente qu'en date du 19 mai 2011, suite à la décision du Directeur des Contributions du 11 mai 2011, à l'occasion d'une entrevue dans les locaux de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., dans ses locaux au siège sis à L-…, avec le représentant et gérant de ... s.à r.l., Monsieur ... ..., expert-comptable, j'ai donné mandat à agir en justice à ... sàrl, représentée par son gérant ... ..., plus particulièrement pour introduire un recours devant le Tribunal administratif de Luxembourg contre la décision sur réclamation du Directeur des contributions datée du 11 mai 2011, laquelle énonçait un rejet d'imposition de l'exercice 2008 avec comme corollaire un refus de remboursement du trop perçu. Ce mandat a été donné oralement. Je n'ai pas tenu à confirmer à ce moment ce mandat clair par une nouvelle procuration écrite car dans mon entendement, la procuration que j'avais donné à ... le 29 janvier 2011 « pour agir en tant que mandataire auprès des autorités fiscales pour toutes déclarations, négociations, contestations, ou réclamations » relativement à l'exercice d'imposition 2008 concernait aussi l'action devant le Tribunal Administratif qui est, pour moi, une « autorité » statuant au fiscal sur mes contestations et réclamations. La présente confirmation est faite, sans préjudice aucun quant à mes moyens d'appel, seulement pour autant que de besoin afin de souligner qu'au moment où ... s.à r l. représentée par ... ... déposait le recours devant le Tribunal administratif le 24 juin 2011, il le faisait sur mon ordre, mon instruction et pour mon compte et que je lui avais bien donné mandat préalable pour ce faire ».

Le délégué du gouvernement demande la confirmation du jugement dont appel. Il soutient plus particulièrement que le mandataire aurait l'obligation de prouver l'existence du mandat *ad litem* au moment de l'introduction du recours contentieux et que l'existence de pareil mandat est formellement contestée.

Il convient de relever en premier lieu que l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 1er de la loi du 10 août 1991 retient que les avocats seuls peuvent représenter les parties en justice devant les juridictions de quelque nature qu'elles soient et ceci sans devoir justifier de ce mandat de représentation par la production d'un mandat écrit. Cet article consacre formellement le principe ancien selon lequel l'avoué qui s'est constitué et a conclu pour une partie est présumé avoir reçu de celle-ci pouvoir suffisant pour la représenter, présomption qui s'impose à tous aussi longtemps qu'une manifestation de désaveu n'est intervenue.

Ainsi, il se dégage encore des articles 5.1.2. et 3.16.2. des règlements intérieurs de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg et de l'Ordre des avocats du barreau de Diekirch qu'il est recommandé à l'avocat de se faire donner un mandat écrit, à l'exception précisément des mandats visés à l'article 2 de la loi du 10 août 1991 consacrés par la prédite présomption.

Concernant la problématique spécifique du présent dossier, à savoir la représentation en première instance devant le tribunal administratif par un expert-comptable, c'est à bon escient que les premiers juges ont cadré juridiquement le litige dont ils étaient appelés à connaître par rapport à l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2 de la loi du 10 août 1991, dans sa version applicable au moment de l'introduction du litige, aux termes duquel les justiciables peuvent « *agir par eux-mêmes ou (...) se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisé à exercer sa profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ».

Il est exact, tel que relevé par la partie appelante, que la version initiale de la proposition de loi ayant conduit à la loi précitée du 21 juin 1999 prévoyait en son article 61 l'obligation de joindre à la requête introductive la preuve du pouvoir spécial du mandataire, autre qu'un avocat de la liste I ou II, et ceci sous peine d'irrecevabilité, mais que cette exigence formelle a été retirée du texte légal suite à l'avis du Conseil d'Etat du 9 février 1999 ayant estimé qu'*« à partir du moment où le législateur admet comme mandataires des personnes autres que les avocats, il y a lieu de les traiter de la même manière. Il ne semble pas défendable de soumettre les requêtes introduites par les non-avocats à d'autres règles procédurales »*.

Ceci étant, il ne se dégage cependant pas de l'avis du Conseil d'Etat que les avocats et respectivement les experts-comptables et réviseurs d'entreprise sont à mettre sur un pied de parfaite égalité en matière d'introduction d'un recours contentieux en matière fiscale.

En effet, il importait au Conseil d'Etat d'éviter que les *requêtes introduites* par des non-avocats soient soumises à d'autres règles procédurales, notamment par la sanction de l'irrecevabilité des requêtes introduites par les non-avocats autorisés à représenter le justiciable devant le tribunal administratif en matière de contributions directes dans l'hypothèse où ceux-ci ne produiraient pas la preuve d'un pouvoir spécial.

La Cour ne décèle cependant aucune inégalité de traitement entre les avocats, d'un côté, et les experts-comptables et reviseurs d'entreprises dûment autorisés à exercer leur profession, d'un autre côté, dans le simple fait d'exiger de ceux-ci, au niveau de la procédure contentieuse en cas de contestation afférente, la production d'un mandat spécial justifiant le pouvoir d'introduire un recours contentieux, étant rappelé que traditionnellement l'avocat est cru sur parole quant à la preuve de son mandat en matière d'introduction d'un recours en justice.

Il convient encore de relever à ce stade que la loi précitée du 21 juin 1999 n'a précisément pas mis les experts-comptables et réviseurs d'entreprise sur un pied d'égalité

avec les avocats, étant donné que seuls les avocats à la Cour sont en droit de déposer en matière fiscale une requête d'appel devant la Cour administrative.

Si dès lors aux termes de l'article 2, paragraphe 1er, alinéa 2 de la loi du 10 août 1991 les experts-comptables et réviseurs d'entreprise sont autorisés à représenter un justiciable en matière fiscale devant le tribunal administratif, et qu'ils peuvent partant également introduire aux noms de leurs mandants des recours contentieux devant cette juridiction, cette faculté ne les dispense cependant pas de prouver l'existence d'un mandat spécial à cette fin en cas de contestation dudit mandat par la partie adverse. Dans ce contexte, il convient de rappeler que la régularisation de cette formalité, par le fait de verser en cours de procédure contentieuse pareil mandat, est admise si le signataire de la requête introductive d'instance possédait au jour de l'introduction du recours le mandat pour signer cette requête, pareille façon de procéder étant censée régulariser la procédure rétroactivement au jour de l'introduction de la requête, étant relevé qu'il importe avant tout de vérifier que la décision d'introduire un recours contentieux en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable.

Or, en l'espèce, au vu du contenu de la *« confirmation écrite de mandat ad litem / mandat spécial »* du 31 mai 2012, il n'y a aucun doute possible quant aux intentions réelles de Madame ... d'avoir mandaté la société ... dès le 19 mai 2011 d'introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif contre la décision du directeur du 11 mai 2011 et à la qualité de la société ... de pouvoir signer la requête introductive d'instance par l'intermédiaire de son gérant, Monsieur ... .

Au vu de ce qui précède, le recours de première instance de Madame ... introduit le 24 juin 2011 est à déclarer recevable, l'examen du moyen tiré de la prétendue violation de l'article 6 CEDH devenant surabondant.

Comme les premiers juges ont déclaré le recours irrecevable et n'ont pas toisé le fond, les exigences de double degré de juridiction ensemble celles découlant du respect des droits de la défense, portent que la juridiction d'appel, en cas de réformation du premier jugement, est amenée à renvoyer l'affaire devant les premiers juges en prosécution de cause (Cour adm. 17 avril 2008, n° 23846C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n° 814 et autres références y citées).

Madame ... sollicite encore la condamnation de la partie étatique au paiement d'une indemnité de procédure d'un montant de 4.000.- €.

Ladite demande est cependant à rejeter, les conditions légales n'étant pas remplies en l'espèce.

Comme la partie appelante n'a produit l'écrit intitulé *« confirmation écrite de mandat ad litem / mandat spécial »* qu'en instance d'appel, il convient de laisser les frais de première instance à sa charge.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel du 28 février 2012 en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 18 janvier 2012, déclare le recours initial de Madame ... ... introduit le 24 juin 2011 recevable et renvoie le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 4.000.- € formulée par l'appelante ;

confirme le premier jugement en ce qu'il a laissé les frais de première instance à charge de Madame ... ... ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative